

## **La vinculación entre la Contraloría General de la República y los gobiernos locales, en temas de presupuesto público, auditoría municipal, transparencia y rendición de cuentas\***

Jennifer Isabel Arroyo Chacón\*\*

EXPLICA LA VINCULACIÓN EXISTENTE ENTRE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, CGR, EN SU PAPEL DE FISCALIZADOR DE LA HACIENDA PÚBLICA Y LAS CORPORACIONES MUNICIPALES; EN LOS TEMAS: PRESUPUESTO PÚBLICO, AUDITORÍA MUNICIPAL Y TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS.  
PALABRAS CLAVES: ADMINISTRACIÓN PÚBLICA; GOBIERNO LOCAL; RENDICIÓN DE CUENTAS.

PALABRAS CLAVES: ADMINISTRACIÓN PÚBLICA; GOBIERNO LOCAL; RENDICIÓN DE CUENTAS

EXPLAINS THE RELATIONS BETWEEN THE COMPTROLLER GENERAL OF THE REPUBLIC (CGR), IN ITS ROLE AS CONTROLLER OF THE TREASURY, AND THE MUNICIPAL CORPORATIONS; ON THE THEMES: GOVERNMENT BUDGET, THE INTERNAL AUDITING AND TRANSPARENCY AND ACCOUNTABILITY.

KEY WORDS: PUBLIC ADMINISTRATION; LOCAL GOVERNMENT; ACCOUNTABILITY

\* Documento presentado en el Panel “Descentralización y gestión local en el marco del desarrollo nacional integral, durante el XVIII Congreso Internacional del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, CLAD, realizado en Montevideo, Uruguay del 29 de octubre al 1º de noviembre del 2013.

\*\* Máster en Administración Pública con énfasis en Gestión Pública de la Universidad de Costa Rica. Diplôme d’*supérieures spécialisées en Administration Publique* de la Universidad

de Quebec, Canadá. Fiscalizador, Área de Servicios Económicos, Contraloría General de la República, República de Costa Rica.

Correo electrónico:  
[prof.jenniferarroyo@yahoo.com](mailto:prof.jenniferarroyo@yahoo.com)

Rec bido: 09 de noviembre del 2015.  
Aceptado: 12 de enero del 2016.

Jennifer Isabel Arroyo Chacón (2013). La vinculación entre la Contraloría General de la República y los gobiernos locales, en temas de presupuesto público, auditoría municipal, transparencia y rendición de cuentas.

## Introducción

El objetivo del presente documento es explicar la vinculación que existe entre la Contraloría General de la República, CGR, en su papel de fiscalizador de la Hacienda Pública y las corporaciones municipales; principalmente, en torno a tres áreas de análisis principales que son: presupuesto público, auditoría municipal y transparencia y rendición de cuentas.

En primer lugar se debe indicar que la potestad que posee el órgano contralor para fiscalizar las acciones que ejecutan las corporaciones municipales se deriva de la propia Constitución Política, la que a su vez le garantiza a los ayuntamientos su autonomía funcional y administrativa; no obstante, pese a que el constituyente quiso garantizar la autonomía municipal, también consideró necesario que dicha autonomía no fuera irrestricta, y le otorgó al órgano contralor poder de fiscalización sobre estas corporaciones municipales en aquellos temas vinculados con la correcta administración de los fondos públicos.

El marco normativo más importante que regula esta relación se compone de la Constitución Política, el Código Municipal, la Ley General de Control Interno y la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública. Como instrumentos técnicos, se pueden citar, entre otros: las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público,

las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, y los Lineamientos sobre los requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos, las condiciones para las gestiones de nombramiento en dichos cargos.

La aprobación presupuestaria, es el control previo por excelencia, en el cual el órgano contralor verifica que la labor de presupuestación realizada por la municipalidad se ajuste a la técnica y al marco jurídico; no obstante, siempre se respeta la autonomía municipal, y la competencia y responsabilidad de la administración de tomar las decisiones que mejor considere oportunas, y reflejarlo en el Plan Anual Operativo, y en consecuencia, en el presupuesto.

Con este comentario se quiere aclarar que el órgano contralor no sustituye a la administración, dado que gestionar adecuadamente los recursos es resorte exclusivo de la administración, la aprobación presupuestaria es por lo tanto, un control técnico y de legalidad pero en donde, el protagonista siempre es el propio ayuntamiento dueño de sus recursos y de su presupuesto.

En cuanto a las auditorías internas, estas se encuentran reguladas por la Ley General de Control Interno, instrumento que a partir del 2002 impuso la obligación de contar con estas unidades y señaló los

requisitos mínimos para ocupar los cargos de Auditor y Subauditor.

En esta materia, el órgano contralor posee un papel de apoyo a estas unidades, y en el ejercicio de esta función ha logrado determinar deficiencias importantes en la calidad de los estudios e informes que emiten, ello con el propósito de que, tanto las auditorías como las corporaciones municipales implementan las acciones necesarias para corregir dicha situación y mejorar el trabajo de las auditorías, tendiente a que su labor realmente aporte valor público a la gestión municipal.

Finalmente, el tema de transparencia y rendición de cuentas se encuentra íntimamente vinculado con la lucha contra la corrupción; de allí que esta materia se posee como obligatoria referencia la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, e igualmente, considerarse que los gobiernos locales, por su naturaleza deben rendir cuentas en dos vías: rendición de cuentas horizontal, la que se da hacia las instituciones gubernamentales y entes contralores del Estado, y rendición de cuentas vertical, que es la rendición de cuentas hacia la ciudadanía. En esta materia, el órgano contralor posee un papel de fiscalizador y sancionador de los actos contrarios a la normativa citada.

Se pretende en consecuencia, explicar algunas particularidades de los elementos antes descritos para una mayor comprensión del tema,

sobre cómo opera la vinculación entre la CGR y el sector municipal en Costa Rica.

### **Marco jurídico que regula la vinculación entre la Contraloría General de la República y el sector municipal en Costa Rica**

La CGR es el órgano constitucional encargado de la fiscalización de la Hacienda Pública en Costa Rica, según el Artículo 183 de la Constitución Política. Asimismo, esa misma constitución le garantiza a las organizaciones municipales autonomía funcional propia, en el numeral 177 constitucional.

De tal manera, que la primera pregunta que se debe responder es ¿Cuál es la base jurídica que le permite a la CGR ejercer sus potestades de fiscalización sobre las corporaciones municipales?

La primera respuesta a esta interrogante se encuentra en el Artículo 175 constitucional, que establece que los presupuestos municipales deberán contar con la aprobación del órgano contralor para poder ejecutarse, y se desarrolla en el Código Municipal. Por su parte, el Artículo 8 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, al definir el término “Hacienda Pública” incluye a las municipalidades, y dado que las potestades del órgano contralor recaen sobre la Hacienda

Pública, por ende, también lo hacen sobre el sector municipal, aun cuando su autonomía funcional esté garantizada constitucionalmente.

Asimismo, en materia de Control Interno, la rectoría recae sobre el órgano contralor según la Ley General de Control Interno, en todo el sector público, de tal manera, que el sector municipal se encuentra cubierto por esta normativa.

En la Ley General de Control Interno se regula de manera expresa la materia propia de Auditoría Interna, tales como: Requisitos del puesto (numeral 29), Jornada laboral (numeral 30), Nombramiento y conclusión de la relación laboral (Artículo 31), Deberes (numeral 32), Potestades (Artículo 33), Prohibiciones (numeral 34), Materias sujetas a informes de Auditoría Interna (Artículo 35), Informes dirigidos a los titulares subordinados (numeral 36), y otros similares, por lo tanto, en esta materia las municipalidades están afectas a las potestades del órgano contralor.

Finalmente, en lo que se refiere al tema de transparencia y rendición de cuentas, en el 2004 se aprobó la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, la que cubre dentro de sus mandatos al sector municipal, y por lo tanto, la CGR posee competencia para fiscalizar la aplicación de esta ley en dicho sector.

## La aprobación presupuestaria

Anualmente, y por mandato constitucional las corporaciones municipales deben presentar sus presupuestos a aprobación presupuestaria por parte del órgano contralor. Antes de entrar a analizar los hallazgos que se obtienen a partir de esta importante labor presupuestaria, resulta importante, explicar cómo funciona este proceso.

Se debe empezar por explicar brevemente ¿Qué es el proceso presupuestario y cómo opera? Para poder detallar la participación del órgano contralor en dicho proceso.

En primer lugar, se debe señalar que el proceso presupuestario según las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público emitidas por la CGR de Costa Rica en el 2012, se define de la siguiente manera:

*“El proceso presupuestario es un conjunto de fases continuas, dinámicas, participativas y flexibles, mediante el cual se formula, aprueba, ejecuta, controla y evalúa la gestión institucional, en sus dimensiones físicas y financieras, de conformidad con el bloque de legalidad.”*

Este proceso se compone de cinco fases importantes, que son: formulación, aprobación, ejecución,

control y evaluación presupuestarios. Los resultados obtenidos en cada fase retroalimentan las restantes en forma concatenada y permiten la rendición de cuentas.

La formulación comprende el conjunto de normas y procedimientos sistemáticos, coordinados y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo para la elaboración del presupuesto institucional. En este punto es necesario aclarar que la formulación es responsabilidad exclusiva de las municipalidades, quienes formulan su presupuesto tomando en consideración su propia planificación y sus metas y objetivos municipales, acordes a la realidad de su comunidad. De tal manera, que el órgano contralor no participa en ningún momento de estas decisiones que son potestad y responsabilidad exclusiva de los ayuntamientos.

La etapa de aprobación, es quizás la más importante para el análisis de este tema. Esta fase comprende el conjunto de normas y procedimientos técnicos, legales y administrativos, mediante la cual la autoridad competente conoce, estudia y se pronuncia por medio de acto administrativo sobre el presupuesto formulado y sus variaciones, en función de su conformidad con la planificación anual, y del cumplimiento de las disposiciones del bloque de legalidad y la técnica que le es aplicable, otorgándole la validez y la eficacia jurídica que el presupuesto institucional requiere para su ejecución y para formar parte del marco de referencia de la gestión institucional.

Asimismo, se subdivide en dos tipos de aprobación que son: interna y externa. La interna es la primera que se da y la otorga el jerarca de la institución; en los casos en donde no se requiere la externa, la aprobación del jerarca es el acto administrativo válido para otorgarle validez y eficacia jurídica. Esta aprobación recae dentro del ámbito de competencia exclusivo de la administración de tal manera, que el jerarca al ejercer las potestades de decisión en cuanto a la asignación de los recursos públicos de la institución, según las orientaciones, los objetivos y las metas establecidos en la planificación institucional aprobada, la visión plurianual de la gestión y la disponibilidad de los recursos financieros que se estiman. Dicha decisión deberá enmarcarse dentro del bloque de legalidad aplicable.

El presupuesto inicial y sus variaciones deberán contar con la aprobación externa de la CGR para que pueda poseer eficacia jurídica, siendo esta la aprobación externa, la que se dará mediante acto razonado sobre la concordancia con el marco jurídico y técnico aplicable del presupuesto institucional sometido a su conocimiento, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente. En la aprobación externa el órgano contralor revisará que el presupuesto institucional atienda sustancial y razonablemente los aspectos de legalidad y técnicos que le ayudan a constituirse en un marco de referencia útil para que las instituciones puedan llevar a cabo su gestión en aras de lograr las metas, objetivos y resultados traza-

dos. De acuerdo con el resultado de dicha revisión, el presupuesto institucional podrá ser aprobado en forma total o parcial, o improbadado en su totalidad.

Las corporaciones municipales deberán presentar el presupuesto inicial para aprobación del órgano contralor a más tardar al 30 de setiembre del año anterior a su entrada en vigencia; mientras que los presupuestos extraordinarios se presentan en el período comprendido entre el 1° de enero y el último día hábil del mes de setiembre del año que rige el presupuesto. Por su parte, la CGR deberá emitir su criterio en torno al presupuesto inicial dentro del período comprendido entre el 1° de octubre y el 31 de diciembre del año previo al de vigencia del presupuesto; mientras que para las variaciones presupuestarias tendrá un plazo de 15 días hábiles.

Asimismo, existen tres escenarios posibles creados como resultado de esta fase que son:

- *Aprobación total:* la aprueba la totalidad del presupuesto remitido por la institución.
- *Improbación total:* se imprueba la totalidad del presupuesto, en cuyo caso la institución deberá utilizar el presupuesto del año anterior.
- *Aprobación parcial:* se aprueban unas partidas presupuestarias y se imprueban otras.

Finalmente, la fase de aprobación presupuestaria termina con:

- Un presupuesto institucional válido y eficaz, aprobado por un acto administrativo interno, en los casos que de acuerdo con este marco normativo no está sujeto a la aprobación externa.
- Un acto administrativo emitido por la CGR, mediante el cual se otorga la aprobación total o parcial o la improbación del documento presupuestario, para los casos que de acuerdo con el ordenamiento jurídico requiera de aprobación externa. Dicho acto concede eficacia jurídica a lo aprobado.

Continúa la fase de ejecución, que nuevamente es resorte exclusivo de la administración, quien debe ejecutar el presupuesto en concordancia con su planificación institucional. Esta etapa se define como:

*“La fase del proceso presupuestario que comprende el conjunto de normas y procedimientos sistemáticos y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo que, partiendo del presupuesto institucional aprobado, se aplican para la recaudación o recibo de los recursos estimados en ese presupuesto, con el propósito de obtener bienes y servicios y ejecutar cualquier otro gasto, en cantidad, calidad y oportunidad necesarios*

*para el cumplimiento eficiente, efectivo y económico de los objetivos y metas establecidos en los planes y programas presupuestarios.” (Contraloría General de la República de Costa Rica, 2012)*

Durante todo el proceso, se desarrolla la etapa de control, que se refiere al conjunto de normas y procedimientos sistemáticos y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo que se aplican para garantizar razonablemente el cumplimiento eficiente, efectivo y económico del presupuesto institucional, incluyendo los respectivos objetivos y metas.

Finaliza el proceso presupuestario con la fase de evaluación, que comprende el conjunto de normas y procedimientos sistemáticos y ordenados de carácter técnico, legal y administrativo, mediante los cuales se analiza y valora en forma sistemática, objetiva y oportuna los resultados físicos y financieros de la administración de los ingresos y la ejecución de los programas presupuestarios, con criterios de eficiencia, eficacia, economía y calidad. Todo lo anterior de acuerdo con la planificación, la programación y las estimaciones contenidas en el presupuesto institucional aprobado, así como del valor público que la institución debe aportar a la sociedad.

Ahora bien, nótese que el proceso presupuestario es cíclico de tal manera que los principales aprendizajes obtenidos en un año se deben

incorporar al presupuesto del siguiente año.

De la labor de aprobación presupuestaria que realiza este órgano contralor, en la fase de aprobación externa, se han obtenido importantes resultados sobre las deficiencias y fortalezas de la presupuestación en las corporaciones municipales.

Según los resultados arrojados en el Índice de Gestión Municipal, elaborado por la Contraloría General de la República, para el 2012, 94 corporaciones municipales estaban obligadas a presentar el presupuesto inicial al órgano contralor para su respectiva aprobación. De ellas 61 municipios; es decir, al 65% se les improbo el presupuesto parcialmente y a 10 de ellas, se les improbo de forma total, para un 11%; mientras que 5 corporaciones municipales incumplieron con su deber de presentar el presupuesto para aprobación. De tal manera, que tan solo 18 corporaciones municipales, para un 19% se les aprobó de forma completa.

Cabe señalar que las 5 municipalidades que incumplieron su deber legal de presentar su presupuesto a aprobación fueron Los Chiles, Coronado, Turrubares y Golfito; en las tres primeras el Concejo Municipal improbo el proyecto de presupuesto y para el caso de Golfito, ni siquiera se discutió en el seno del órgano colegiado de ese gobierno local en el mes de setiembre, contrario a lo que establece el Código Mu-

nicipal. Tampoco presentó el presupuesto inicial la Federación de Municipalidades de los Santos, FEMUSAN. (Contraloría General de la República, 2012)

En relación con la improbación total del presupuesto inicial de 10 ayuntamientos –según los resultados de la labor de aprobación presupuestaria elaborada por el órgano contralor-, obedece al incumplimiento de normas legales y principios presupuestarios que regulan esta materia. Una de las principales manifestaciones de dicho incumplimiento fue la falta de aprobación de las asignaciones presupuestarias de los concejos municipales de distrito, por parte de las municipalidades de Puntarenas, Abangares, Jiménez y Alvarado.

En los casos en donde no se presenta el presupuesto a aprobación del órgano contralor, o este imprueba el presupuesto, entra a regir para dichas entidades el presupuesto correspondiente al ejercicio económico anterior, según los Artículos 98 del Código Municipal y 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República es decir, en este caso las sumas aprobadas en el presupuesto inicial del 2012, aunadas a las correspondientes por presupuestos extraordinarios y modificaciones presupuestarias, excluyendo aquellos ingresos y egresos que solo tenían eficacia en ese año.

Esta medida le permite a los ayuntamientos que se encuentran en

dicha situación contar desde el inicio del ejercicio económico con contenido presupuestario para atender los requerimientos de su gestión, sin perjuicio que pueden hacer los ajustes correspondientes mediante los mecanismos de presupuestos extraordinarios y modificaciones presupuestarias.

No obstante, la no presentación del presupuesto o su improbación trae como consecuencia para los municipios el atraso en la ejecución de proyectos comunales y, de alguna manera, la atención oportuna de los intereses y bienestar de la comunidad.

Asimismo, el informe de Presupuestos Públicos: Situaciones y perspectivas 2012 refleja que los ingresos presupuestados son inferiores a los del año anterior 2011, el menor crecimiento de los ingresos se origina principalmente por la disminución de las transferencias del Gobierno Central y de los ingresos propios. Ante esta situación, es importante fortalecer las medidas para la gestión de cobro y la actualización y depuración de la información contenida en las bases de datos tributarias.

De la revisión de los presupuestos se evidencia que las municipalidades poseen la tendencia de sobreestimar los ingresos por el impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles, las patentes municipales y por la venta de servicios de saneamiento ambiental. La mayoría de las municipalidades no utilizan



instrumentos técnicos para fundamentar las estimaciones de los ingresos propios que percibirán durante el ejercicio económico y por ende, presentan proyecciones alejadas de la realidad socioeconómica del cantón.

El Órgano Contralor para el 2012 improbo ingresos por un total de ¢8.642,0 millones de 61 instituciones, siendo los ingresos más afectados el impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles (¢1.208,7 millones), la venta de servicios de saneamiento ambiental (¢1.174,6 millones) y patentes municipales (¢787,1 millones).-datos incluidos en el informe de presupuestos públicos del 2012- Esas sumas representan un 37% del total de los ingresos improbados.

La sobreestimación de los ingresos contraviene el principio presupuestario de universalidad, el que procura disminuir el riesgo de un resultado deficitario al cierre del ejercicio económico, es decir, que se lleguen a adquirir obligaciones con los proveedores de bienes y servicios sin el debido respaldo de una efectiva recaudación de ingresos. En consecuencia, esa sobrestimación conlleva la improbación del Órgano Contralor de ingresos en esa condición y la obligación de la administración municipal de realizar los ajustes a los gastos financiados con los recursos improbados.

Como consecuencia, las administraciones municipales tienen el reto de ajustar las técnicas y

los instrumentos utilizados para proyectar los ingresos a corto, mediano y largo plazos, con fundamento en la realidad socioeconómica de sus cantones, de tal manera, que sus estimaciones se basen en criterios técnicos y no en meras percepciones.

Pese a la disminución de los ingresos municipales, se presentó un incremento en las asignaciones presupuestarias para gastos de administración general, siendo los principales: la prestación de servicios comunitarios, los gastos de administración general, los relacionados con la red vial cantonal, la asignación de fondos, aportes e inversiones propias y los gastos vinculados con el desarrollo urbano e infraestructura.

Alrededor del 43% de los ingresos municipales se destinan a la atención de los servicios comunitarios, siendo los de mayor relevancia los que atañen a la recolección, depósito y tratamiento de residuos, el aseo de vías y sitios públicos y los acueductos municipales. Además, el 32% de las asignaciones presupuestarias está orientado para gastos administrativos; los que se han incrementado en un 4.5% con respecto al 2011.

Por otro lado, en oposición al incremento de los gastos de administración general, la asignación de los recursos para la atención de los objetivos y metas relacionados con la red vial cantonal y los fondos y aportes e inversiones propias, representan el 10.1% y 6.0% del presu-

puesto total, respectivamente, con un crecimiento menor al mostrado en los años 2012 y 2011, ello al comparar los resultados de presupuesto público para el año 2011 y para el año 2012. (Contraloría General de la República, 2011) (Contraloría General de la República, 2012)

Esta conducta de incrementar los gastos de administración general respecto a los otros gastos relevantes para los servicios comunales debe ser valorado con prioridad a la luz de las responsabilidades constitucionales y legales de los gobiernos locales, a quienes les corresponde velar por los intereses y el bienestar y desarrollo de sus comunidades. En ese contexto, el reto para las administraciones municipales está en el fortalecimiento de esas partidas presupuestarias asociadas a fortalecer la mejor prestación de servicios y la inversión en obra pública cantonal.

### **Las auditorías internas municipales**

A partir de la Ley No. 8292 denominada Ley General de Control Interno del 31 de junio del 2002, se instauró la obligación de toda corporación municipal de contar con auditoría interna, salvo aquellos casos en los cuales este órgano contralor disponga, por vía reglamentaria o disposición singular, que su existencia no se justifica en atención a criterios tales como: presupuesto asignado, volumen de operaciones, nivel

de riesgo institucional o tipo de actividad.

Esta Ley define “auditoría interna” de la siguiente forma:

*“La auditoría interna es la actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones. Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley. Dentro de una organización, la auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas.” (Asamblea Legislativa de Costa Rica, 2002)*

Esta misma norma define a la auditoría interna como uno de los componentes orgánicos del sistema de control interno de las entidades públicas, por lo que su labor se encuentra estrictamente vinculada a la consecución de los objetivos de dicho sistema. En consecuencia, el auditor debe enfocar su trabajo a la protección y conservación del patrimonio institucional, la confiabilidad y

oportunidad de la información, la eficiencia y eficacia de las operaciones y el cumplimiento del ordenamiento jurídico y técnico.

Por su parte, el Código Municipal 1998 establece que las unidades de auditoría interna de los gobiernos locales dependen orgánicamente del Concejo Municipal. Las relaciones con dicho cuerpo colegiado y con el resto de la entidad se encuentran reguladas internamente en el Reglamento de Organización y Funcionamiento respectivo.

La importancia de la auditoría interna municipal radica en que estas unidades generan valor público al ayuntamiento, brindando servicios preventivos y de auditoría en las diversas áreas administrativas que la componen. Con ese propósito es requisito que la administración activa brinde su apoyo a dicha auditoría y le dote de los recursos necesarios para llevar a cabo su gestión de auditoría, en un marco de independencia funcional y de criterio que debe caracterizar la gestión de esas unidades de auditoría.

Dada la importancia que poseen las auditorías internas para la buena gestión municipal, este órgano contralor emitió el informe DFOE-DL-IF-12-2012 denominado "Acerca de la actividad de la Auditoría Interna en el sector municipal", que comprendió el análisis de la planificación, ejecución y comunicación de los estudios y el seguimiento de las recomendaciones por parte de las auditorías internas de los gobier-

nos locales; durante el período comprendido entre el 1º de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2011.

Los resultados de este estudio generaron preocupación en el órgano contralor, y en las propias auditorías internas y corporaciones municipales, dado que evidenciaron deficiencias relevantes en la labor de auditoría interna, tales como debilidades en la planificación, determinación del universo auditable, debilidades en la elaboración de informes, seguimiento de disposiciones y cumplimiento de calidad.

En primer lugar se determinó que el proceso de planificación de las auditorías internas es débil y es urgente fortalecerlo.

El Artículo 22 inciso f) de la Ley General de Control Interno obliga a las auditorías a realizar un Plan Anual Operativo, PAO, que sea congruente con su plan estratégico. El PAO constituye un instrumento fundamental de toda unidad que pretenda guiar su gestión de manera sistemática y profesional, con miras al logro de objetivos definidos; además, es el punto de partida para la elaboración del presupuesto, pues este debe estipular los recursos necesarios para cumplir dicho plan.

Por su parte, las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, señalan que el proceso de valoración del riesgo debe ser continuo y considerar los criterios de riesgo de la alta dirección y del jerarca, entre otros, que se

estimen necesarios, ello en procura de una administración efectiva de la actividad de auditoría interna tendiente a agregar valor a la organización.

No obstante, pese a que existe senda normativa al respecto el tema de planificación es una de las principales carencias que poseen las auditorías municipales. Por ejemplo, los datos arrojados en el informe DFOE-DL-IF-12-2012 reflejó que un 70%, es decir 57 auditorías internas municipales carecen de planes estratégicos. La ausencia de una visión de mediano o largo plazo por parte de las auditorías internas municipales, ha provocado que no se tracen objetivos y acciones estratégicas ajustadas al entorno municipal, que permitan maximizar el uso de los recursos de esas unidades de auditoría e integrar y priorizar los asuntos objeto de auditoría en los planes anuales, de tal forma que se abarquen progresivamente mediante estudios de auditoría y otros servicios, las áreas consideradas de riesgo relevante para la Hacienda Municipal.

El citado informe DFOE-DL-IF-12-2012 reveló que el 23%, 19 de esas unidades carecen de una metodología para establecer cuál es su universo auditable con base en una valoración de riesgos acorde con las particularidades de su municipalidad. El universo auditable constituye el conjunto de elementos susceptibles de la prestación de los servicios de la auditoría interna dentro de su ámbito de competencia institucional.

Generalmente, el universo de auditoría contempla un detalle de unidades auditables que pueden agruparse de diferentes formas: por función, actividad, unidad organizacional, proyecto o proceso. También puede ampliarse para considerar un inventario de los trabajos que la auditoría interna puede efectuar en relación con esas unidades auditables.

De las 62 unidades de auditoría que indicaron contar con una metodología para determinar el universo auditable, se determinó que 52 de ellas, cuentan con una plantilla de Excel suministrada por una entidad bancaria, que contiene para todos los gobiernos locales las mismas áreas y criterios de riesgo para seleccionar los estudios de auditoría. En consecuencia, en 11 casos, dicha herramienta no incorporó temas relevantes del quehacer municipal, como por ejemplo, lo relacionado con la gestión de los recursos para la red vial cantonal (Ley No. 8114). Además, en 7 de 13 unidades de auditoría interna, cuyos gobiernos locales tienen a su cargo la administración de la zona marítima terrestre, no se incorpora ese tema como parte del universo auditable.

En este punto se debe aclarar que no se critica la herramienta en sí, la que puede ser de utilidad para las auditorías internas, pero sí se llama la atención del deber de estas unidades de adaptar la herramienta con criterios de riesgo vinculados con temas prioritarios para su municipalidad, y con áreas que le son particulares por la zona en la que se

ubica, como temas de pobreza, zona marítimo terrestre, zonas francas y demás, que no son comunes a todos los municipios.

Llama la atención de este órgano contralor que los estudios concernientes al Comité Cantonal de Deportes y Recreación se clasifican con un enfoque financiero o con el propósito de evaluar únicamente la liquidación presupuestaria, sin abordar otras temáticas como la gestión de esos comités respecto del desarrollo del deporte y la cultura en los respectivos cantones.

Adicionalmente, el 42%, es decir 34 unidades de auditoría interna no elabora ni remite al Concejo Municipal informes de cumplimiento de sus planes de trabajo, contrario a lo dispuesto por las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público que, entre otras cosas, estipulan que el Auditor Interno debe informar al jerarca, de manera oportuna y al menos anualmente, sobre la gestión ejecutada y el grado de cumplimiento del plan de trabajo y los logros relevantes, todo ello según lo plasmado en el informe DFOE-DL-IF-12-2012.

Las debilidades en el proceso de planificación provocan una situación de riesgo, en el que, los estudios programados por las auditorías internas estén omitiendo áreas y procesos relevantes de la gestión institucional, en detrimento de una programación que coadyuve de manera más efectiva al logro de los objetivos institucionales y en

procura de generar valor público a la institución.

Las auditorías internas deben fortalecer los procesos de documentación, elaboración de informes y seguimiento de las recomendaciones. La Norma 208 del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, establece que la obligación del auditor de respaldar su trabajo en “papeles de trabajo”, de tal manera que ellos constituyan el soporte documental del trabajo realizado, por medio de los cuales se obtiene evidencia suficiente y pertinente que sustenta cada una de las opiniones emitidas por el auditor en sus informes, y por lo tanto, revisten de vital importancia para reflejar la calidad profesional del trabajo realizado. Por ende, es de exclusiva responsabilidad de las unidades de auditoría interna documentar los servicios que presta: auditoría, advertencia y asesoría, de conformidad con las políticas y procedimientos que establezca para tales fines.

Pese a la normativa citada y a la importancia que revisten los papeles de trabajo, las unidades de auditoría interna no elaboran papeles de trabajo, en estos casos se carece totalmente de evidencia de auditoría, y en otros lo que se posee es una acumulación de copias de documentos desordenados sin referencia a ningún estudio en particular; bien, elaboran papeles de trabajo para solo algunos de sus estudios, y en raras ocasiones dichos papeles se ajustan a los estándares mínimos de

calidad que establece el Manual de Normas de Auditoría.

En consecuencia, los informes emitidos por las auditorías internas carecen del suficiente respaldo documental en todas las etapas de la auditoría; lo que compromete la calidad profesional de su trabajo, dado que las opiniones emitidas en sus informes, no cuentan con el respaldo documental necesario ante eventuales objeciones o cuestionamientos a su contenido por parte de la Administración o terceros interesados en los estudios realizados, incluso, para eventuales procesos judiciales.

Paralelamente, esta situación compromete la calidad de la labor de la auditoría interna, pese a que la Norma 10 del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público dispone, obliga a la auditoría interna a asumir un compromiso y responsabilidad con el aseguramiento de la calidad, de manera que se garantice que los procesos y productos se realicen de conformidad con la normativa técnica y jurídica relacionada y bajo un enfoque de mejoramiento continuo.

Precisamente, con el objetivo de asegurar la calidad del proceso de auditoría, las directrices para la autoevaluación anual y la evaluación externa de calidad de las auditorías internas del sector público, buscan evaluar la eficacia de la actividad de esas unidades de auditoría, identificar e implementar oportunidades de mejora para la actividad de auditoría interna y brindar una opinión sobre el

cumplimiento de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público.

No obstante, según el punto 2.25 del informe DFOE-DL-IF-12-2012 elaborado por el órgano contralor reflejó que si bien el 75% de las auditorías internas, han realizado las autoevaluaciones anuales de la calidad exigidas por las citadas directrices, únicamente el 25% realizaron un seguimiento al plan de mejora propuesto para subsanar los resultados de dicha autoevaluación, razón por la cual las deficiencias aquí expuestas, permanecen en el tiempo sin lograr que se avance hacia la consecución de los objetivos propuestos en las directrices para la autoevaluación anual y la evaluación externa de calidad de las auditorías internas del sector público.

En consecuencia, el tema de la calidad de la labor de auditoría pareciera ser deficiente entre las auditorías internas municipales y requiere de acciones directas e importantes para modificar esta situación.

Posterior a la etapa de recolección de evidencia, se encuentra la fase de construcción y redacción del informe de auditoría, el que es definido por el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, como un documento escrito mediante el cual la organización de auditoría comunica formalmente a la administración sujeta a examen, los resultados de la auditoría efectuada, incluyendo las respectivas

conclusiones y disposiciones o recomendaciones.

Asimismo, en su Norma 205 establece que los informes de auditoría deben elaborarse en un lenguaje sencillo, ser objetivos, concisos, claros y completos y con una estructura predeterminada de conformidad con las políticas que al respecto emita la organización de auditoría. Igualmente, dispone que los informes deben revelar que la auditoría fue realizada conforme con la normativa contenida en dicho manual, contemplar las observaciones recibidas por la Administración y contener un resumen ejecutivo. La Norma 204 de ese manual establece, además, que la presentación de los hallazgos de auditoría se debe realizar con sus atributos: criterio, condición, causa y efecto.

Pese a lo señalado por la normativa técnica -la Norma Internacional de Auditoría 705-, de la revisión de una muestra de informes de auditoría emitidos por las auditorías internas, realizada por la Contraloría General de la República en el año 2012, se observó que se omite el resumen ejecutivo, no se consigna el objetivo del estudio ni se hace referencia a la normativa que fundamenta la auditoría. Los hallazgos de auditoría omiten alguno o varios de los atributos: condición, criterio, causa y efecto. Se carece de instrumentos donde se resuman, describan y relacionen los atributos de los hallazgos identificados en el desarrollo de la auditoría, con el objetivo de facilitar la redacción de los informes.

Las recomendaciones que se emiten son imprecisas y no concretan la acción de la administración municipal para subsanar las debilidades planteadas. A manera de ejemplo, se incorporan recomendaciones, tales como, “tomar las acciones necesarias para corregir lo expuesto en los resultados del informe” o, “tomar las medidas necesarias a fin de que las irregularidades descritas no se vuelvan a repetir”.

La situación descrita evidencia la ausencia de políticas sobre las formas de comunicación y el trámite de los informes que origina el proceso de auditoría. Lo anterior, podrían restar credibilidad a tales documentos, toda vez que, entre otras cosas, se presenta un débil planteamiento de los hallazgos, no hay claridad sobre la normativa aplicada en tales estudios y las recomendaciones formuladas son imprecisas y sin plazo para su cumplimiento.

Las deficiencias señaladas en la redacción de las recomendaciones, obstaculizan la labor de seguimiento de las mismas, la que es una de las principales tareas de la auditoría interna. Nótese que el inciso g) del Artículo 22 de la Ley General de Control Interno, establece, que las auditorías internas deben elaborar un informe anual del estado de las recomendaciones de su unidad de auditoría, de las emitidas por la CGR y los despachos de Contadores Públicos. Igualmente, el numeral 206 del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, dispone que cada organización de

auditoría del sector público deba establecer e implementar los mecanismos necesarios para verificar oportunamente el cumplimiento efectivo de las disposiciones o recomendaciones emitidas.

No obstante, el órgano contralor ha podido constatar que las auditorías internas o del todo no realizan el seguimiento de las recomendaciones, o lo ejecutan de forma parcial a solo algunos informes. La ausencia de plazos y la falta de claridad sobre el producto esperado en las recomendaciones, representan unas de las principales causas que han conllevado al abandono total o parcial de las labores relacionadas con el seguimiento de tales recomendaciones.

En consecuencia, el cumplimiento por parte de la administración municipal de dichas recomendaciones es significativamente bajo, durante el período comprendido entre el 2009 y el 2011 se emitieron 671 recomendaciones, de las cuales a la fecha del presente estudio se habían cumplido 220 (32.8%), es decir, existen 451 (67%) pendientes de cumplimiento, según lo reflejado por el informe DFOE-DL-IF-12-2012.

Esta situación se agrava si se considera que las unidades de auditoría interna no han establecido las acciones que determinen responsabilidades por el incumplimiento injustificado de las recomendaciones por parte de la entidad auditada, con lo que se contraviene lo previsto en la Ley General de Control Interno y el

Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público.

El seguimiento de las recomendaciones es una de las etapas más importantes del proceso de auditoría, dado que representa el medio por excelencia para que las unidades de auditoría, mediante los informes emitidos, procuren que la administración municipal subsane las situaciones que se deben corregir en la institución y así lograr que se generen cambios que redunden en el cumplimiento de los objetivos institucionales y por ende, en el mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos.

Inclusive, se puede afirmar que una auditoría no podría considerarse finalizada hasta que no estén implementadas todas las recomendaciones señaladas en el informe, lo que viene a justificar el seguimiento que la auditoría interna debe realizar al progreso de las acciones correctoras previamente comprometidas.

Dado que de esta forma es que finalmente las auditorías internas generan valor público mediante la prestación de sus servicios de auditoría, lo que significa en cierto modo, que su trabajo se retribuye a la ciudadanía cuando se le proporciona una garantía razonable de que los recursos que les han sido conferidos a los funcionarios públicos de la entidad, se van a utilizar de manera eficiente y conforme con lo previsto en el bloque de legalidad y las sanas prácticas de administración.



Las deficiencias antes descritas en el ejercicio de la auditoría en el sector municipal, tiene dentro de sus múltiples causas, una que ha sido el gran desafío de este sector durante mucho tiempo, que es desarrollar las “competencias” necesarias entre sus funcionarios para ejercer adecuadamente sus funciones.

Las normas para el ejercicio de la auditoría interna, tanto a nivel nacional como internacional, exigen que el titular de la unidad de auditoría interna tenga las competencias necesarias para ejercer el cargo y cuente con un desarrollo profesional continuo. Tales normas también consignan que las unidades de auditoría deben contar con los recursos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos.

Si bien, el requerimiento de competencias es general para todo el personal de la auditoría, reviste de mayor importancia los cargos de auditor y subauditor, quienes deben contar con la idoneidad para ocupar el puesto, deben ser profesionales capacitados en materia de auditoría con los conocimientos, experiencia, actitudes, aptitudes y habilidades para administrar la unidad de auditoría interna.

En armonía con lo dispuesto en las normas, las tendencias gerenciales modernas señalan que para alcanzar el éxito en el ejercicio de la profesión de la auditoría interna, el auditor debe poseer competencias gerenciales, conocimientos

en análisis y valoración de riesgos, estar comprometido con el aseguramiento de la calidad y el mejoramiento continuo, además, dispuesto a implementar y utilizar los medios tecnológicos que agilicen sus procesos de trabajo.

No obstante, la CGR ha podido constatar que las auditorías municipales carecen de los recursos presupuestarios necesarios para alcanzar el desarrollo de competencias necesarias para su trabajo, existen importantes diferencias en la asignación de recursos humanos, financieros y tecnológicos entre ellas. Igualmente, se encuentran distintos grados de profesionalización del personal que labora en esas auditorías internas. Es decir, la cantidad y competencias del personal, así como la disposición de recursos, ocasiona que esas unidades de auditoría se enfrenten a distintas realidades que repercuten en el ejercicio diario de sus funciones.

Estas carencias limita el acceso de las unidades de auditoría interna a materiales y suministros básicos, a capacitaciones, asesorías o a la contratación de profesionales que coadyuven con criterios especializados, y demás elementos necesarios para realizar su trabajo. El órgano contralor determinó que el 49%, es decir, 40 auditorías internas son unipersonales, por lo que el cúmulo de funciones atinentes al cargo se concentra en la figura del titular como único funcionario de la unidad de auditoría, no solo las sustantivas sino las administrativas.

La escasa profesionalización, es otro de los problemas presentados, dado que pese a que la Ley General de Control Interno y los lineamientos vigentes para el cargo de auditor interno, requiere estudios formales para ocupar el cargo, el 15% de los titulares de las auditorías internas no ostentan el grado académico de licenciatura en Contaduría Pública o una carrera afín.

También, se evidenció la necesidad de un mayor involucramiento del jerarca y en especial, un papel más activo de las mismas auditorías internas, ya que a pesar de que un 94%, es decir 76 unidades de auditorías internas indicó que carecen de algún tipo de recurso humano, financiero, tecnológico o material, en los últimos cinco años, solo el 25%, es decir 20 han realizado, de conformidad con el numeral 2.4 de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, un estudio técnico en el que se fundamenta la necesidad de recursos y el impacto que eso tiene en su labor respecto de su universo auditable (Contraloría General de la República, 2012)

Dicha norma establece que ante limitaciones de recursos que afecten la cobertura y alcance de la actividad de auditoría interna, se debe presentar al jerarca un estudio técnico sobre las necesidades de recursos, debidamente fundamentado, que contemple, al menos, el universo de auditoría, la identificación de riesgos, cantidad y características de los recursos requeridos y

la indicación del riesgo que se asume en el evento de que se mantengan las necesidades de recursos. En la determinación de necesidades de recursos de la auditoría interna, deben contemplarse las condiciones imperantes en la institución y las regulaciones establecidas por los órganos competentes.

No obstante, las propias auditorías internas municipales han sido inactivas, pues no han recurrido a este tipo de análisis que les permita fundamentar y justificar sus demandas, de tal manera, que el jerarca se vea compelido a atender sus solicitudes, y continúan con los problemas de escasez importante de recursos de todo tipo.

La situación evidenciada, resulta aún más preocupante si se considera que durante la última década, los gobiernos locales han experimentado un crecimiento importante en sus presupuestos, personal y funciones, tales como transferencias para la red vial cantonal y red de cuidado, entre otros, lo que ha derivado en responsabilidades mayores y más complejas a cargo de esas unidades de auditoría; y además, los problemas de corrupción que aquejan al sector municipal.

El reto para las auditorías internas municipales estriba no solo en ajustarse a las exigencias vigentes para el ejercicio de la profesión de manera competente y actualizada, sino que además demanda la optimización en el uso de los recursos y la búsqueda de soluciones alternati-

vas a las limitaciones que se enfrentan. Por ejemplo, es recomendable buscar alianzas estratégicas entre las auditorías internas del sector municipal y el intercambio de experiencias y procedimiento de trabajo y buenas prácticas.

De lo expuesto, se destaca, en primer lugar, la gran importancia de las unidades de auditoría interna dentro del quehacer municipal, y su obligación de generar valor público, no obstante, la labor realizada por ellas, presenta importantes deficiencias que ponen en duda la calidad de su trabajo y por ende, no les permite generar este valor público, tan necesario para la comunidad.

### **Transparencia y rendición de cuentas en la gestión municipal**

La transparencia, rendición de cuentas y lucha contra la corrupción en la función pública, se han convertido en los últimos años en las principales demandas de la ciudadanía, y por ende, en las principales deudas del Estado.

Los reclamos de la ausencia, precisamente de transparencia y rendición de cuentas abarcan a todo el sector público, en donde el sector municipal, no es una excepción; al contrario, es quizás uno de los sectores más cuestionados, por temas de corrupción en los últimos años.

Ante esta realidad casi global, los organismos internacionales, han emitido dos normas importantes, que fueron debidamente ratificadas por la Asamblea Legislativa, y que por lo tanto, hoy integran el marco jurídico costarricense, que son: la Convención de Naciones Unidas contra la corrupción y la Convención Interamericana contra la corrupción de los países miembros de la Organización de Estados Americanos, OEA.

Como consecuencia de la ratificación de estos compromisos internacionales, Costa Rica aprueba en el 2004, la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, la que significa un reconocimiento de parte de Costa Rica sobre la importancia y necesidad de regular este tema, y contar con instrumentos legales adecuados para enfrentar la problemática de la corrupción y promover la transparencia y la rendición de cuentas en la función pública.

Ahora bien, los temas de transparencia y rendición de cuentas van más allá de un marco normativo, son acciones concretas y políticas específicas, en donde se tenga presente que el destinatario y más importante actor para los municipios son los ciudadanos.

Para empezar a describir las acciones específicas que deben incorporar las corporaciones municipales en su accionar para cumplir con esta materia, conviene empezar

por definir ¿Qué es transparencia? Y ¿Qué es rendición de cuentas?

Sobre este tema la legislación no aporta ninguna definición, por lo que se debe recurrir a la doctrina para poder formarnos un concepto de los mismos.

El Manual de Transparencia y Rendición de Cuentas en Gobiernos Municipales financiado por el Banco Mundial, BM, para Honduras, define transparencia como:

*“La transparencia es una cualidad de los funcionarios y las instituciones públicas que permite la claridad, apertura y visibilidad de sus actuaciones, así como el acceso a la información por parte de la ciudadanía. La transparencia es lo contrario del ocultamiento, del secreto y de los arreglos bajo la mesa, propios de la corrupción. Su práctica genera un ambiente de confianza y credibilidad entre los servidores públicos y los ciudadanos.”* (Banco Mundial, 2007)

Igualmente, este documento incluye también “Transparencia administrativa”, como:

*“La transparencia administrativa significa, entonces, que las responsabilidades, procedimientos y reglas de las instituciones que administran lo público son claras y están abiertas al escrutinio y el control ciudadano.”* (Banco Mundial, 2007).

La transparencia implica el respeto de dos derechos básicos de los ciudadanos, que son: acceso a la información pública y a participar en asuntos públicos de su interés.

Algunas de las características de una administración transparente según el Manual de Transparencia y rendición de cuentas en Gobiernos municipales son:

- Gobernar sin tener nada que ocultar.
- Responsabilizarse públicamente por las acciones y omisiones realizadas en el ejercicio del cargo.
- Informar sobre sus gestiones a las autoridades, a la sociedad civil y a la ciudadanía en general.
- Esforzarse por brindar servicios de calidad y en la cantidad suficiente para satisfacer las demandas de la población.
- Estar dispuesta a someterse a control en cualquier momento.
- Rendir cuentas, incluso sin que nadie lo solicite.
- Capacitar a la ciudadanía en el uso de la información pública.
- Respetar las decisiones y los acuerdos tomados con la ciudadanía.

Por rendición de cuentas, el citado Manual define rendición de cuentas como:

*“La rendición de cuentas es el acto por el cual los funcionarios públicos, o cualquier otra persona que actúa por delegación de terceros, cumplen con la obligación de responder por la responsabilidad que le asignaron. Esto implica las obligaciones de: responder a las preguntas de la ciudadanía, explicar y fundamentar las decisiones tomadas, responder personalmente por lo actuado, las acciones realizadas y la calidad de los resultados, incluso con su patrimonio personal.”* (Banco Mundial, 2007).

La rendición de cuentas, implica según el Banco Mundial básicamente tres objetivos básicos, que son:

- Transparentar la administración o gestión de la cosa pública.
- Generar confianza hacia el gobierno y sus autoridades.
- Permitir que la sociedad civil haga un análisis más objetivo para que proponga políticas públicas más apegadas al interés colectivo, bajo los principios de equidad y subsidiariedad.

La rendición de cuentas, además de ser un principio rector de la

función pública, y contribuir al manejo correcto de los fondos públicos, implica que los funcionarios también deben responder por el cumplimiento de las metas previamente definidas, así como satisfacer, por medio de las políticas públicas, las necesidades de la población, especialmente de la más necesitada de los servicios públicos.

Este manual de transparencia divide la rendición de cuentas en tres categorías, que son sobre:

- *Las finanzas:* se centra en la contabilidad financiera, es decir, en la forma en que se llevan los libros contables y se gasta el dinero.
- *La imparcialidad:* se centra en el cumplimiento de las normas éticas y administrativas que garantizan un trato justo y equitativo a todos los ciudadanos.
- *Los resultados:* centrada en el logro de los productos planificados con base en políticas, programas y proyectos del gobierno.

Asimismo, los ayuntamientos deben ser transparentes y rendir cuentas a la ciudadanía que les prestan sus servicios, y al Gobierno Central, de quien recibe transferencias económicas. Por lo que podría afirmarse que la rendición de cuentas en el ámbito municipal debe darse en distintas vías:

- *Horizontal:* Rendición de cuentas hacia las instituciones gubernamentales y entes contralores del Estado
- *Vertical:* Rendición de cuentas a la ciudadanía.

Algunas de las buenas prácticas que pueden replicar los gobiernos locales, son:

- Difundir los resultados de cualquier audiencia pública que se haya realizado hacia la población en general: como regla general, a los actos de audiencia pública se presentan un número limitado de ciudadanos, líderes locales o representantes de distintos sectores de la población, por lo que no puede afirmarse que se trate de un evento masivo que llegue a toda la población; en consecuencia, surge la necesidad de comunicar los acuerdos y lo general, los actos de audiencia pública congregan a un número limitado de líderes locales y representantes de los distintos sectores de la población. Así surge la gran preocupación de comunicar los acuerdos y conclusiones de las audiencias públicas a un mayor número de la población, utilizando los medios de comunicación que tienen más llegada y preferencia de los distintos públicos.
- Publicación de información en los locales institucionales mediante módulos de información, murales y otros similares para que los ciudadanos sepan donde recurrir a solicitar información. Se recomienda a los municipios instalar módulos con personal capacitado que responda las interrogantes y oriente al ciudadano sobre las necesidades que lo hicieron acudir al edificio institucional, especialmente durante los días previos y posteriores a la celebración de la audiencia de rendición de cuentas.
- Elaboración de revistas, boletines y similares, de esta manera los ciudadanos no tienen necesidad de apersonarse al edificio municipal, el ciudadano se mantiene informado y recibe información sobre los resultados de la gestión local. De lo que se trata es de entregar información útil y sencilla y no que estos medios se conviertan en propagandas o sin contenido.
- Organización de reuniones y talleres participativos, para informar a los participantes sobre los resultados del proceso de rendición de cuentas, incluso uno de los objetivos principales de estas reuniones debería ser el de proporcionar información sobre este proceso.
- Así como cualquier otra actividad tendiente a materializar

los principios de transparencia y rendición de cuentas en acciones concretas para los ciudadanos sobre la gestión municipal.

Finalmente, se debe afirmar que pese a que Costa Rica ha aprobado normativa en torno a esta materia desde el 2005, el avance en la materia no ha tenido la celeridad deseada y aún queda mucho por hacer en este tema.

### Índice de Gestión Municipal

Como parte del ejercicio de esta labor de fiscalización que realiza el órgano contralor sobre el sector municipal, se emite anualmente el Índice de Gestión Municipal, el que revela información importante de la realidad de este sector.

El Índice de Gestión Municipal del 2011, es un índice que evalúa las actividades sustantivas y de apoyo más importantes de las labores que ejecutan las municipalidades, y está conformado por un total de 61 indicadores, los cuales se agregan en cinco ejes; que son:

1. Desarrollo y Gestión Institucional.
2. Planificación, Participación Ciudadana y Rendición de Cuentas.
3. Gestión de Desarrollo Ambiental.

4. Gestión de Servicios Económicos.
5. Gestión de Servicios Sociales.

Cada eje se encuentra dividido en áreas y subáreas, las que se evalúan utilizando como mínimo un indicador y máximo cinco. La información para realizar dicha evaluación se obtiene del Sistema Integrado de Información Municipal, SIIM, desarrollado por la CGR para este fin, y que constituye una herramienta de fácil acceso para las administraciones municipales, el Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos, SIPP, y del Sistema Integrado de Actividad Contractual, SIAC. De tal manera, que la información que posee de base fue digitada y validada por las propias municipalidades; por tanto, la responsabilidad de que la información digitada en los citados sistemas sea veraz, confiable y oportuna, corresponde a los propios municipios.

Dicho índice se basa en 5 ejes, que a criterio del órgano contralor, corresponden a los aspectos más importantes para el desarrollo municipal, cuyo contenido se explica a continuación:

*Eje 1:* se incluyen los temas relativos a la gestión financiera y presupuestaria, control interno, contratación administrativa, sistemas de información y recursos humanos.

*Eje 2:* se concentra en los instrumentos de planificación y control

del desarrollo urbano en las municipalidades, así como en los mecanismos que promuevan la participación activa de los ciudadanos en las decisiones de inversión local, además de establecer el cumplimiento de la obligación legal en lo relativo a la rendición de cuentas por las autoridades municipales a la ciudadanía.

*Eje 3:* se encuentra integrado por tres áreas: a) Recolección de residuos, b) Depósito y tratamiento de residuos y c) Aseo de vías y sitios públicos; y busca establecer si las municipalidades ofrecen los citados servicios, conocer si la tasa que se cobra para su prestación se encuentra actualizada, medir la proporción de los ingresos provenientes de las tasas en relación con los gastos de operación de los servicios, así como establecer su cobertura.

*Eje 4:* se estudia el tema de la gestión vial, para ello, se determina el grado de cumplimiento de las metas programadas en el plan operativo anual, la ejecución de recursos y la condición de la superficie de ruedo de la red vial cantonal.

*Eje 5:* está conformado por dos áreas, a saber: a) Mantenimiento de parques y zonas verdes y b) Atención de servicios y obras sociales, con las que se pretende determinar si las municipalidades ofrecen el servicio de mantenimiento de parques y zonas verdes, conocer si la tasa que se cobra por este servicio se encuentra actualizada, medir la cobertura del servicio, establecer

el porcentaje de recursos ejecutados para este fin y si los programas sociales brindados son sometidos a procesos de evaluación.

Según los resultados del Índice de Gestión Municipal para el 2011, el eje que mejor resultado obtuvo fue el 1 con un puntaje de 61,3%, mientras que el peor calificado fue el 3 con un 30,7%. Por su parte el Eje 4 fue el segundo mejor calificado con un 58,9%, seguido del 5 con un 43,3% y el 2 con un 40,1%.

Los anteriores datos reflejan dos situaciones preocupantes, primero, en ninguno de los ejes se obtuvo una ponderación promedio superior a 70%, lo que es bastante bajo; y segundo, el tema de desarrollo ambiental, no forma aun parte de las áreas que los municipios consideren que deben trabajar, lo que conlleva que sean pocas acciones y pocas municipalidades las que hayan incursionado en la temática.

Ante estos resultados interesa analizar con más cuidado, el Eje 1 para determinar en qué áreas están mejor las municipalidades, y en qué aspectos han perdido puntaje.

La práctica de elaborar estos financieros periódicos se encuentra en 48 de las 88 corporaciones municipales, es decir, un 54% aproximadamente; no obstante, apenas un 32%, 29 municipios cuentan con un manual de procedimientos contables, así como un plan general contable. El 100% elaboró los



informes de ejecución presupuestaria de forma trimestral durante el periodo 2011; no obstante, un 28,5%, para 25 ayuntamientos no incluyeron la información real y presupuestaria en el SIPP. (Contraloría General de la República, 2012)

En el tema de la recaudación, los resultaron incluidos en el Índice de Gestión Municipal fueron positivos, dado que en promedio ascendió a un 93,2% de los ingresos presupuestados, de los cuales un 59,2% se derivan de la gestión de recaudación propia y un 25,2% del superávit libre y específico.

Las mejoras en el tema de la recaudación se pueden derivar de una eficiencia en la gestión de cobro, en dicho aspecto 59 organizaciones municipales, para un 67% afirma poseer un auxiliar actualizado de sus cuentas por cobrar-contribuyentes; sin embargo, en 13 ayuntamientos, cerca de un 15% no cuentan con una base de datos que contenga información completa, útil y confiable acerca de las cuentas por cobrar y la recuperación de las deudas. Asimismo, la morosidad implica un alto riesgo de pérdidas por prescripción, situación en la que se encuentra el 29,8% de la cartera de cobro por tributos municipales.

En el tema del gasto, se cumplió con un 66,3% de los egresos; es decir, existió un 33,7% de subejecución. Del total de egresos ejecutados, un 27,7% corresponde a gastos administrativos, un 39,2% a los desembolsos por servicios co-

munitarios, un 26,9% a gastos de capital y el 6,2% restante en otras erogaciones.

En cuanto al Sistema de Control Interno Municipal, 32 corporaciones municipales indicaron que efectúan autoevaluaciones anuales de control interno; sin embargo, únicamente 15, es decir, solamente el 17%, brindan seguimiento al plan de acciones correctivas para atender las debilidades que se determinaron en la autoevaluación, este elemento reviste de gran importancia, pues no se está viendo a la autoevaluación como un instrumento para mejorar la gestión, sino como una obligación que hay que cumplir y se ejecuta como de mero trámite.

El seguimiento resulta fundamental pues él es el que permite implementar mejoras, y que las deficiencias detectadas se corrijan, de lo contrario, las áreas débiles detectadas en una autoevaluación serán simplemente repetidas en el año siguiente, sin ningún cambio. En esta misma línea, únicamente el 28%, es decir, 25 ayuntamientos, indican haber ejecutado las actividades del Sistema Específico de Valoración de Riesgo Institucional, SEVRI.

Con relación a los procesos de contratación administrativa, durante el 2011, se efectuaron 1.085 licitaciones públicas y abreviadas, y en siete objeciones fueron declaradas con lugar. Además, un 92,5% de los procesos de contratación, se acogieron a los plazos legales esta-

blecidos por la normativa vigente. Por otra parte, 73 ayuntamientos señalan que han establecido una unidad de proveeduría para encargarse del proceso de contratación, lo que es un 83%, siendo una cifra muy positiva en este aspecto. (Contraloría General de la República, 2012)

Entorno a la temática de tenencia de información, las instituciones municipales muestran un mayor avance en el cumplimiento de las normas técnicas relacionadas con gestión de calidad, seguida por gestión de riesgos y en las normas de gestión de seguridad, se refleja el menor porcentaje de cumplimiento.

Finalmente, en materia de recursos humanos y estructura organizacional básica que poseen los gobiernos locales, solamente el 29%, que corresponde a 25 municipios efectuaron evaluaciones del desempeño de sus funcionarios, un 39% que corresponde a 34 municipalidades elaboran planes anuales de capacitación y un 60%, para 53 ayuntamientos disponen de un manual descriptivo de puestos actualizado.

En cuanto al Eje 4 contenido en el Índice de Gestión Municipal se debe señalar que el grado de cumplimiento de las metas propuestas para mejorar la red vial cantonal, según los planes operativos anuales 2011, fue de un 60,3%; mientras que la ejecución de los recursos presupuestados para este fin durante el período 2011 fue de un 75,9%. No

obstante, el 33.6% de la red vial cantonal está en regular estado, mientras que un 28,6% está en mala condición.

Para el Eje 5 contenido en el citado Índice, se determinó que de las 88 instituciones municipales evaluadas en el 2011, un 70%, para 62 municipios brindan el servicio de parques y obras de ornato, de ellas, 22 lo prestan sin cobrar una tasa. Asimismo, 17 mantienen la tasa actualizada, 17 registran un servicio deficitario y 15 superavitario.

El 63%, 56 ayuntamientos cuentan con canales de comunicación para informar a la ciudadanía sobre los programas sociales que brindan, 52 indican contar con controles suficientes y pertinentes sobre los recursos destinados a la atención de programas sociales y 40 efectuaron, al menos anualmente, una evaluación de los programas sociales brindados con el objeto de valorar su impacto en la población beneficiaria.

Las erogaciones destinadas a la seguridad y vigilancia, servicios educativos, culturales y deportivos, servicios de cementerio, inversiones en parques y zonas verdes, centros de enseñanza, centros de salud, salones comunales, entre otras obras sociales apenas alcanzó un 11,19%, del presupuesto del 2011.

Para el Eje 2 el Índice de Gestión Municipal reflejó que el 60%, es decir 53 municipios cuenta con un plan de desarrollo local de largo plazo y en el 78%, es decir en 69

casos indican contar con un plan de desarrollo municipal de mediano plazo. No obstante, solo el 44%, para 39 gobiernos locales cuentan con un plan regulador de los cuales únicamente en 14 casos cubren la totalidad de sus distritos.

En cuanto a las acciones tendientes a impulsar la participación ciudadana se determinó que únicamente el 21,5% de los municipios, poseen reglamentación de estos mecanismos. Por otra parte, 58 municipalidades y un concejo municipal de distrito afirman haber establecido algún tipo de mecanismo para atender solicitudes y denuncias por parte de los ciudadanos, mientras que 34 indican haber desarrollado alguna clase de instrumento de participación ciudadana, en su mayoría la audiencia pública.

Sobre las acciones vinculadas con la rendición de cuentas, 58 alcaldes y un intendente cumplieron con la obligación legal estipulada en el Código Municipal de presentar el informe de labores al Concejo Municipal; asimismo, solamente 43 alcaldías presentaron tal informe a los ciudadanos. Finalmente, el 42%, es decir 37 ayuntamientos señalan haber evaluado al menos un servicio brindado a la comunidad, con el objeto de determinar el grado de satisfacción de los usuarios respecto de su prestación.

Asimismo, el Eje 3 es el que posee un menor grado de desarrollo por parte de las corporaciones municipales. Si bien, 85 gobiernos loca-

les, es decir, un 97%, brindan el servicio de recolección de residuos sólidos; no obstante, solo un 11%, es decir, 10 municipios presta el servicio en el 100% de su territorio.

Ahora bien, en solo 35 ayuntamientos, para un 40%, actualizaron la tasa y la publicaron en La Gaceta durante el transcurso del 2011. El 75%, 66 ayuntamientos declara llevar registros sobre toneladas métricas de residuos y el 68%, para 60 municipios llevan además un registro de los costos de cada tonelada.

El servicio de depósito y tratamiento de residuos lo brindan el 75% de gobiernos locales, es decir, 66; de los cuales 28 lo ejecutan de forma directa, 48 a través de contratos con terceros mientras que 12 de ellos no indicaron la manera en que lo realizan. De las municipalidades que indican brindar este servicio, 30 señalan utilizar un relleno sanitario y 33 depositan los residuos en vertederos o botaderos.

Con relación a la tarifa por este servicio, en solo 18 ayuntamientos, es decir, un 20,45% cuentan con tarifa actualizada y 12 de ellas señala contar con los ingresos suficientes para financiar el costo de la prestación de este servicio, mientras que únicamente el 9%, es decir, 8 municipios realizan algún tipo de inversión para su desarrollo. De las 88 municipalidades, 47 ejecutan programas de reciclaje, para la protección del medio ambiente en sus comunidades.

Ahora bien, llama poderosamente la atención que con respecto al servicio de aseo de vías y sitios públicas 74 municipalidades, es decir, un 84% registren ingresos y egresos por dicho servicio, aun cuando tan solo 16 ayuntamientos, es decir, el 18%, prestan este servicio de forma sostenible.

En conjunto de todos los ejes citados los municipios evaluados obtuvieron una calificación promedio de 47,3%, levemente superior a la obtenida en el 2010 que fue de 46,9%. A partir de este puntaje el Índice de Gestión Municipal establece un *ranking* municipal, en donde se ubican los 88 municipios evaluados según su calificación, y se pueden destacar los cinco primeros lugares para las municipalidades de San Carlos, Goicoechea, San Rafael de Heredia, Belén y Heredia; no obstante, pese a que estos fueron los mejores cinco calificados, todos sus puntajes se encuentran por debajo de 80%, mientras que las últimas cinco posiciones corresponden a Peñas Blancas, Lepanto, Cervantes, Tucurrique y Dota, que obtuvieron puntajes menores al 20% y en último lugar la Municipalidad de Golfito, que ni siquiera pudo terminar el proceso de digitalización de la información para poder ser evaluada.

La importancia de este Índice de Gestión Municipal, no radica en ponerle una calificación a cada municipalidad, ni señalar cuál es mejor o peor; sino en evidenciar las áreas más fuertes y más débiles, que en

conjunto poseen como sector, así como de manera individual.

El objetivo de este instrumento es otorgarle a la municipalidad y la ciudadanía en general una herramienta para que puedan visualizar las áreas fuertes, y las de mejora, a fin de que implementen las acciones que se consideren necesarias para corregir esta situación.

## Conclusiones

De los elementos expuestos y desarrollados en el presente documento se puede concluir que el sector municipal, el que posee importantes funciones, y es un pilar para el desarrollo del país, posee importantes limitaciones y deficiencias que le impiden realizar su labor de manera efectiva.

El sector municipal, presenta importantes retos en materia de aprobación presupuestaria, ejercicio del trabajo de las auditorías internas, profesionalización de las auditorías municipales, transparencia y rendición de cuentas, prestación de servicios sociales, y otros temas más que igualmente revisten de gran importancia para el trabajo que ejecutan dichos ayuntamientos.

No obstante, más que recalcar las deficiencias y limitaciones que posee este sector, y que han sido ampliamente descritas anteriormente, se puede concluir que el papel y

la voluntad de la CGR es ser un colaborador de estas corporaciones.

Dicha colaboración la ejecuta lógicamente dentro de los límites que le permiten sus potestades legales, que son como fiscalizador de la Hacienda Pública; no obstante, siempre con un ánimo de apoyo y promotor del mejoramiento de la calidad del trabajo que realizan los ayuntamientos, para que puedan prestar mejores servicios públicos a los ciudadanos de sus comunidades.

De tal manera, que las deficiencias que señala la Contraloría sobre la gestión municipal deben verse como oportunidades de mejora para las municipalidades, como áreas en donde se requiere un mayor trabajo e inversión de recursos para corregir dicha situación; todo lo que siempre va a repercutir de forma positiva en el servicio público que preste la corporación municipal, contribuyendo a una mejor calidad de vida de los ciudadanos y un fortalecimiento del sistema democrático.

## Reseña biográfica

Arroyo Chacón, J. I. (2012). La aprobación presupuestaria como un instrumento de control previo ejercido por la Contraloría General de la República de Costa Rica sobre la Hacienda Pública. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais do Brasil*, 20-24.

Asamblea Constituyente. (1949). *Constitución Política de la República de Costa Rica*. San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente.

Asamblea Legislativa. (1970). *Ley No. 4573 denominada Código Penal*. Costa Rica : Asamblea Legislativa.

\_\_\_\_\_. (1994). *Ley No. 7428 denominada Ley Orgánica de la Contraloría*

- General de la República*. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.
- \_\_\_\_\_. (1998). *Ley No. 7794 denominada Código Municipal*. San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente, SINALEVI.
- \_\_\_\_\_. (2002). *Ley No. 8292 denominada Ley General de Control Interno*. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.
- \_\_\_\_\_. *Ley No. 8242 denominada Ley de Creación de la Procuraduría de la Ética Pública*. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.
- \_\_\_\_\_. (2004). *Ley No. 8422 denominada Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública*. San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente, SINALEVI.
- \_\_\_\_\_. (2006). *Ley No. 8557 denominada Ratificación de la Convención de las Naciones Unidas de lucha contra la corrupción*. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.
- Banco Mundial. (2007). *Manual de Transparencia y Rendición de Cuentas en Gobiernos Municipales*. Honduras: Banco Mundial.
- Contraloría General de la República. (2006). *Lineamientos sobre los requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos, las condiciones para las gestiones de nombramiento en dichos cargos*. San José, Costa Rica: Contraloría General de la República.
- \_\_\_\_\_. *Resolución M-2-2006-CO-DFOE: Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público*. San José, Costa Rica: Contraloría General de la República.
- \_\_\_\_\_. (2009). *Resolución: R-DC-119-2009: Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el sector público*. San José, Costa Rica: Contraloría General de la República.
- \_\_\_\_\_. (2011). *DFOE-DL-IF-3-2012: Resultados del Índice de Gestión Municipal del período 2011*. San José, Costa Rica: Contraloría General de la República.
- \_\_\_\_\_. (2012). *DFOE-DL-IF-12-2012: Acerca de la actividad de la Auditoría Interna en el sector municipal*. San José, Costa Rica: Contraloría General de la República.
- \_\_\_\_\_. *Presupuestos Públicos 2013: Situación y perspectivas*. San José, Costa

Rica: Contraloría General de la República.

\_\_\_\_\_. *R-DC-24-2012 denominado Normas Técnicas sobre Presupuesto Público*. San José, Costa Rica: Contraloría General de la República de Costa Rica.

Fiscal General. (2011). *Memo-rándum 01-2011 sobre la creación de la Fiscalía Adjunta de Probidad, Transparencia y Rendición de Cuentas*. San José, Costa Rica: Fiscal General.

Organización de Estados Americanos, OEA. (1996). *Conven-*

*ción Interamericana de lucha contra la corrupción*. Venezuela: Organización de Estados Americanos, OEA.

\_\_\_\_\_. (2001). *Mecanismo de Seguimiento de la Implementación de la Convención Interamericana contra la Corrupción, MESICIC*. Costa Rica: Organización de Estados Americanos, OEA.

The International Republican Institute. (2007). *Manual Transparenciay Rendición de Cuentas para autoridades municipales*. Perú: Instituto Republicano Internacional ◇